

A CONTROLLING SAJÁTOSSÁGAI MAGYAR KONSZERN- ÉS HOLDINGSZERVEZETEK BEN

A tanulmány négy magyar konszern controlling rendszerét elemzi az elméleti háttérhez és más nyugati szervezetek tapasztalataihoz viszonyítva. Célja, hogy rámutasson a controlling mint vezetési rendszer alkalmazásának jelentőségére nagyméretű, konszern formában működő szervezetek esetében. A nyugati és a magyar tapasztalatok összehasonlítását, valamint az elméleti alapok összefoglalását követően a szerző gyakorlatban is hasznosítható következtetések levonására törekszik.

Az átalakulóban levő magyar gazdasági szféra szempontjából mind a controlling, mind a konszern- és holdingszervezetek témaköre aktuális és a jövőt tekintve fontos.

A *controlling* azért, mert olyan eszköz és filozófia, amely a fokozódó verseny és a gazdasági környezet növekvő komplexitása közepette egyre nehezebbé váló célorientált irányítást megkönnyíti azáltal, hogy integrált rendszerbe foglalja a tervezést, a beszámolást és az információellátást.

A *konszern*- és a *holding*típusú szervezeti formák pedig azért, mert a 90-es években a „Muddling Through“-filozófiájával már egyetlen szervezet sem tehet szert tartósan sikerre, a hosszú távú eredményességhez a részrendszerek, önálló szervezeti egységek innovációs erejére kell támaszkodni.¹ Ez decentralizált vezetést tesz szükségessé, amelynek megnövekedett koordinációs igényeit a vezetők csak átgondolt és átfogó vezetési eszköztár segítségével képesek befolyásuk alatt tartani.

A controlling a magyar gyakorlatban

A vállalatvezetés rendelkezésére álló cselekvési teret változásban levő értékesítési és beszerzési piacok, erősödő verseny, egyre szűkülő alkalmazkodási lehetőségek jellemzik. A vállalatvezetés művészete abban áll, hogy ilyen körülmények között is biztosítsa a vállalat túlélését, megőrizze életképességét. A piacgazdaság létrejöttével a magyar vállalatok is rákényszerültek/rákényszerülnek az erőforrások racionális felhasználására. Ehhez hatékony, egymással összhangban levő tervezési, irányítási és ellenőrzési eszközökre van szükségük, amelyek a megfelelő időben bocsátják a megfelelő in-

formációkat a vezetés rendelkezésére a környezet állapotáról, illetve a belső folyamatokról.

A controlling mint átfogó vezetési rendszer, mely magában foglalja a tervezést és a beszámolást, a vezetésorientált számvitel alapjain állva jelentős segítséget tud nyújtani a vállalatvezetésnek a fenti követelmények teljesítésében.

Az első controlling rendszerek bevezetésére Magyarországon a világbanki szakemberek, nyugati tanácsadó cégek által ösztönzött szervezetkorszerűsítésben részt vevő nagyvállalatoknál került sor a nyolcvanas évek végén. Jogi önállósággal nem rendelkező divíziók szintjén kezdték el először alkalmazni a controlling funkciókat. (Dobák, 1992) Ebből kifolyólag napjainkban már léteznek magyar tapasztalatok a controlling rendszerek működésével kapcsolatban. A magyar gazdaságban zajló szervezet-átalakítások egyik központi kérdése a koordináció volt. A korábbi túlcentralizált és túlhierarchizált formák megszűnésével nőtt az egyes szervezeti egységek önállósága, s ez fokozta a megfelelő koordinációs eszközök iránti igényt. A piaci orientáció erősödésével, az eredményért való felelősség egyértelműbbé válásával nőtt a szervezetek rugalmassága, hatékonysága – a másik oldalon azonban ez az önállóbb szervezeti egységek tevékenysége és a vállalati célkitűzések közötti összhang biztosítását követelte meg. A controlling a technokratikus koordinációs eszközök egyikeként alkalmas ezen funkciók betöltésére.

Konszernek és holdingok

Konszern- és holdingszervezetek kialakulási folyamata
Magyarországon az állami iparvállalatok számának alakulását a tervgazdaság intézményrendszerének kiépülé-

sétől az 1980-as évek elejéig – néhány rövid periódustól eltekintve – a folyamatos csökkenés, a vállalatok átlagos nagyságát pedig a töretlen növekedés jellemezte. A nemzetközi összehasonlításban szembetűnően centralizált szervezeti struktúra létrejöttében az 1960-as évek elején megvalósított összevonások meghatározó szerepet játszottak. Az átszervezés éveiben a szervezetiileg önálló termelőegységek köre radikálisan csökkent, egybekapcsolásukkal nagyvállalatok és trösztök alakultak. (Voszka, 1984)

A 80-as években meginduló szervezeti korszerűsítések során két fő tendencia bontakozott ki:

- a jobb helyzetben levő vállalatok növekvő mozgásteret biztosítottak belső egységeiknek, de jogi önállóságot nem,

- a pénzügyi nehézségekkel küzdők viszont épp ellenkezőleg: jogilag önálló (tehermentesített, s ezért túlélésre képes) társaságokba szervezték belső egységeiket.

A konszern-, holdingkonceptciók megjelenése tehát egyrészt azzal magyarázható, hogy bizonyos nagyvállalatok átfogó tulajdonreform nélkül, ezen konceptciók (részleges) megvalósításától várták egységeik költség- és nyereségérzékenységeinek növekedését, a teljesítmények áttekinthetőbbé válását. (Dobák, 1992)

Ugyanakkor tagadhatatlan, hogy a nyugati gazdasági gyakorlatot ismerő, szakmailag igényes gyakorló magyar vezetők számának növekedésével, befolyásuk térnyerésével a konszern, holding definíciójának ténylegesen megfelelő szervezetek is kialakultak az utóbbi években.

A konszern- és holdingszervezetek kialakulásának két további lehetséges útját a

- kisvállalkozásokból felövő konszernszervezetek, és

- a privatizáció révén automatikusan külföldi konszernszervezetek részévé váló vállalatok jelentették/jelentik.

Konszernek és holdingok mint szervezeti formák előnyei

A konszern- és holdingszervezetek tanulmányozására azért van szükség a magyar gyakorlatban, mert ezek a nagy állami vállalatok számára hasznosítható struktúrát jelentenek a jövőre nézve. Adekvát konszern- és holdingstruktúrák kialakításával lehetőség nyílik a magyar gazdaságban az állami mamutvállalatok kisebb szervezeti egységeinek privatizálására. Olyan szervezeti megoldást kínálunk, amely lehetővé teszi a (részleges és teljes) privatizáció különböző formáit, s amely a környezeti kihívásoknak is megfelel.

Ez a szervezeti megoldás kedvezően hat gazdasági szempontból: a stratégiai és operatív tevékenységek szétválasztásával (eltérő hierarchikus vezetői szintre történő delegálásával) nő a szervezet rugalmasság, a feladati egységekben gondolkodás kedvezően alakítja a szervezeti tagok szemléletmódját. (Metzel, 1993)

A nemzetközi trendek egyik fő irányát éppen a konszern- és holdingszervezetek elterjedése képviseli, s a jövőben a piacgazdaságok közé tartozva Magyarország sem vonhatja ki magát ezen trendek érvényesülése alól.

Controlling

Elméleti megközelítés

A controlling vezetési alrendszer, amely kiemelt szerepet tölt be a koordinációban.

A vezetés az eredmények mások cselekedetein keresztül való elérése. Ennek megfelelően alapvető feladata, hogy a szervezeti feltételeket és a működési módszereket úgy alakítsa ki, hogy a szervezet tagjai egyéni céljaikat akkor legyenek képesek a legtokéletesebben megvalósítani, ha erőfeszítéseiket a szervezeti célok elérésére összpontosítják. A vezetési funkciók elhatárolásáról és elnevezéséről régóta folyik a vita a szakirodalomban, a különböző felfogások közös részének az alábbi funkciók tekinthetők: tervezés, szervezés, személyes vezetés, koordináció, ellenőrzés.

Mivel a controllingot olyan vezetési alrendszerként definiáltuk, amelynek egyik legfontosabb feladata épp a koordináció, fordítsuk figyelmünket a koordinációra.

A környezetből fakadó bizonytalanság arra készteti a szervezetet, hogy bizonytalanságot csökkentő mechanizmusokat alkalmazzon. A bizonytalanság strukturálása, szegmentálása következtében a szervezet differenciálódik és decentralizálttá válik – ez a folyamat azonban egyidejűleg koordinációs problémák kialakulásához vezet. Ezek megszüntetése és csökkentése érdekében van szükség a hierarchiát kiegészítő különböző koordinációs mechanizmusokra. (Kieser–Kubicek, 1983) A koordinációs szükséglet annál erőteljesebben jelentkezik, minél jellemzőbb a szervezeti egységek elkülönülése. Korunk tendenciái – diverzifikáció, multinacionalizálódás, heterogén környezeti hatások – mind a koordináció jelentőségét fokozzák, mely stratégiai jelentőségűvé vált napjainkra. (Dobák, 1992. 17. p.)

Amennyiben valamely szervezeti egység döntései változásokat idéznek elő egy másik egység célreleváns döntési területét illetően, az utóbbinak információkra van szüksége a másik döntéseinek következményeiről annak érdekében, hogy elkerülhesse a bizonytalanság melletti döntéshozatali szituációt. Az interdependencia miatt fennáll az az – alapvetően koordinációs okokra visszavezethető – veszély, hogy az egyes részproblémák megoldása a szervezet egészét tekintve nem optimális kimenetelhez vezet. (Lassmann, 1992. 372. p.)

A nyolcvanas évek a stratégia évtizedeként vonult be a szakirodalomba. Ezekben az években a piaci verseny fokozódásának hatására a vállalatok intenzíven elemezték külső és belső feltételrendszereiket, s alakították ki különböző stratégiai törekvéseiket. A diverzifikálódott és decentralizálódott környezethez való alkalmazkodás

kettős követelményt támaszt(ott) a gazdálkodó egységekkel szemben: egyszerre kell rugalmasnak és relatíve stabilnak lenniük. Ezért került át a hangsúly napjainkban a koordinációra.²

A koordináció mint vezetési funkció az egyes szervezeti egységek céljainak és tevékenységének a szervezet számára optimális működés érdekében történő összehangolását jelenti. (Vezetés-szervezés II. 1991, 132. p.) A koordinációt a szervezeti egységek eltérő részecskéiből és időtávból fakadó különbsége kényszeríti ki, indokolt és szükséges mértékét sok tényező befolyásolja (pl. a szervezet mérete, a környezet dinamizmusa, tevékenységi köre). Minden vezetőnek kell koordinálnia, hiszen végső soron azért felelős, hogy a termelési tényezők megfelelő kombinációja révén megvalósuljanak a vállalati célok.

Minél inkább függ egymástól a szervezeti egységek tevékenysége, annál nagyobb a koordinációs igény, s ezekhez is annál komplexebbek. A koordináció lényege abban rejlik, hogy a fent említett különbségek összehangolására, közös cél felé terelésére törekszik a másság megőrzése mellett – nem megszünteti akarja az eltéréseket. (Dobák, 1992) Ezek a különbségek ugyanis szerves fejlődés eredményeként alakultak ki a szervezetekben, növelve azok környezeti alkalmazkodási képességét, rugalmasságát, amely tulajdonságok a napjainkban egyre komplexebb és dinamikusabbá váló (gazdasági) környezetben a túlélés szempontjából alapvetőek.

A koordináció ugyanakkor a szervezet egyik alapvető strukturális jellemzője is.³ A két megközelítés elválaszthatatlanul összekapcsolódik, mivel egy vezetőnek a koordinációs feladatok mindennapi gyakorlásán (vezetési funkció) túlmenően az is a dolga, hogy gondoskodik olyan szervezeti mechanizmusok (strukturális jellemző) kiépüléséről, amelyek koordinációs szerepet töltenek be – minthogy a vezető nem lehet mindig és mindenütt jelen –, így személyes koordinációs tevékenysége – önmagában – nem elégséges a szervezet számára.

Egy szervezet eredményessége nagy mértékben függ – többek között – attól, milyen vezetési elveket és módszereket alkalmaz a menedzsment. Mind a gyakorlati tapasztalatok, mind az elméleti megfontolások azt mutatják, hogy nem lehet elvonatoztatni azokatól a konkrét működési feltételektől, amelyek között az adott szervezet tevékenykedik, hiszen a szervezetek nyílt rendszerek lévén állandó kapcsolatban, kölcsönhatásban vannak környezetükkel. (Vezetés-szervezés I. 1991, 93–95. pp.) A környezeti feltételek és a belső adottságok akkor fejtenek ki megfelelő hatást a szervezetre, ha a vezetők érzékelik a befolyásoló tényezők állapotát, változásait, s ennek megfelelő intézkedéseket hoznak a kitűzött célok függvényében.⁴

A controlling mint a vezetés alrendszere éppen ezen funkciók betöltésére jött létre. A vezetés támaszként koordinálja a tervezést, beszámolást és az információel-

látást, lehetővé téve ezáltal, hogy a vezetők a célra orientáltak, a környezeti változásokhoz igazodva irányítsák a vállalatot.

A controlling alkotóelemei

□ Tervezés

Motió: „If you can not measure, you can not manage it at all.”

A bizonytalanság kiküszöbölésére való igény ősi eredetű. Mára ez tette a gazdasági életben a tervezést az egyik legfontosabb vezetési funkcióvá.

A tervezés szűkebb értelemben jövőalakítás, tágabb értelemben – Wild definíciója szerint – a jövőbeli célok eléréséhez szükséges feladatok, intézkedések, eszközök és utak rendszeres, jövőre vonatkozó átgondolása és meghatározása, melyre – mint a vállalat fennmaradásának nélkülözhetetlen eszközére – a jövő bizonytalanságának és kockázatának leküzdéséhez van szükség. (Horváth, 1990, 32. p.)

A tervezés a vállalatirányítás egyik központi eszközének tekinthető, hiszen koordinációs alapot jelent a kitűzött célok eléréséhez. A tervezés mint koordinációs eszköz a vállalat tevékenységét három dimenzióban integrálja:

- (1) horizontálisan (egységes tervvé fogja össze a mellérendelt státusban levő önálló egységek terveit)
- (2) vertikálisan (egységes tervvé fogja össze a különböző hierarchikus szintek terveit)
- (3) időben (koordinálja a különböző időtávú – rövid, közép-, hosszú – terveket). (Stachle, 1991. 505. p.)

A tervezés mindig az elérhetőség és az ösztönzés közötti kompromisszum. Kommunikáció, amely elősegíti a vitákat, s egyben a siker mérőrúdja. (Mann-Mayer, 1993. 79. p.)

Miért van szükség tervezésre? Három aspektus érdemel kiemelt figyelmet:

- koordinációs (alapot szolgáltat a koordinációhoz)
- ellenőrzési (megteremt az ellenőrzés lehetőségét)
- motivációs (az az irányvonal, amelyhez a vállalati dolgozók cselekedetei igazodnak).

A tervezés teremti meg az alapot a nyereségorientált irányításhoz, hiszen a külső és belső környezetben lezajló változások értékeléséhez a tervek és tények összevetésére és elemzésére van szükség – s ehhez a kiindulási pontot a tervek jelentik.

A tervek hierarchiába rendezhetők mind a szervezeti szintek, mind az időtáv alapján, mivel különböző részletettségű, különböző időtávú előrelátást céloznak meg.

A tervezés szoros kapcsolatban áll a controlling rendszerrel. A controlling felelőssége a hatékony tervezési koordinációra és a tervezés világos eredményorientációjára terjed ki – a controlling funkció feladata így a tervezési rendszer kialakítása és gondozása.

A controlling filozófia tervezéssel kapcsolatos alapelvei:⁵

- (1) *A tervek nem előírások, hanem megegyezés eredményei.*

A tervezési folyamat ellenáramlatú. Vagyis természetesen vannak felülről megadott előírások, célok és tervezési premisszák, amelyek alapján az érintett szervezeti egységek/funkcionális osztályok elkészítik saját terveiket, de ezek az elképzelések és szándékok olykor több tervezési kör után nyerik el végleges formájukat. A felső vezetők tervtárgyalásokat (célegyeztető megbeszéléseket) folytatnak a területi/funkcionális vezetőkkel. A controlling feladata, hogy rámutasson: a terv mely részeit kell továbbgyúrni. A különböző felelősségi lépcsők között természetesen gyakoriak a konfliktusok.

- (2) *A terveket az év folyamán nem szabad módosítani!*

A terv nem prognózis, amely a dolgok várható jövőbeli alakulását ábrázolja, hanem döntés, elhatározás arra nézve, mit akar a szervezet elérni. Ha év közben előre nem látható változások következnek be, akkor a beszámlók eltéréselemzési részében kell ezeket feltüntetni, a módosulások miatti korrigált tervértékeket pedig a „várható” oszlopban.

- (3) *Aki tudatosan alátervez, az kárt okoz a vállalatnak!*

A tervek nem arra valók, hogy túlteljesítsük őket. A tudatos tartalékolás és alátervezés azért okoz kárt, mert a tervek összefüggő rendszert alkotnak – egy-egy részterv sok másik tervhez jelent kiindulópontot vagy szolgáltat adatokat.

- (4) *Az eredménytervezés és a számvitel legyen azonos struktúrájú!*

A tervezésnek akkor van értelme, ha felelős rendelhető a tervszámokhoz. Az eredményeket tehát olyan struktúrában kell megtervezni, amelyen a számvitel részletezettsége – legalább szervezeti egységenként, amíg a költségek elhatárolhatóak.

□ Beszámlolás

A kontrollfolyamat második lépése – a kívánt paraméterek meghatározása, vagyis a tervezés után – az információszerzés, vagyis a beszámolás. A beszámolási rendszer keretében foglalják össze, öntik megfelelő formátumba, s továbbítják az információkat. Az információátadás folyamatát a beszámolási rendszer felépítése (tárgy, gyakoriság) határozza meg.

A beszámolás szorosan kapcsolódik a tervezéshez, hiszen a beszámolóknak akkor van értelmük, ha létezik viszonyítási alap – s ez a terv. Akkor lesz hatékony a vállalatirányítás, ha a tervezett adatokat rendszeresen egybevetik a tényleges/várható adatokkal. (Horváth, 1990. 121. p.) A terv-tény összehasonlítások képezik az alapját az okok feltárásának, az ellenirányú és korrekciós intézkedéseknek. (Mann-Mayer, 1993. 72. p.)

A beszámolás módjáról a legtöbbet a beszámolókkal szembeni követelmények és elvárások árulják el:

(1) *A beszámolóknak az adott vezetői szint információs igényét kell kielégíteniük.* A szervezeti hierarchia különböző szintjein elhelyezkedő vezetőknek eltérő az információs igényük – mind a tartalmat, mind a részletezettségi fokot tekintve. A beszámolók fogadóorientáltságával kapcsolatos követelmény azt jelenti, hogy a beszámolók

a) tartalmilag szorítkozzanak a lényeges információk közlésére

b) felépítésük legyen egységes (kulcsinformációk, adatok áttekintése, magyarázatok)

c) jelenítsék meg az információkat lehetőleg vizuálisan is.

- (2) *A beszámolókat a megfelelő időben kell elkészíteni,*

hiszen a módosítást célzó intézkedések hatékonysága nagy mértékben függ az információk rendelkezésre bocsátásának időpontjától. (Horváth, 1989. 122. p.) A gyorsaság az idejében történő ellenintézkedések érdekében fontosabb a pontosságnál.

A beszámolóképzés gyakoriságával kapcsolatosan két eltérő felfogás figyelhető meg mind az elméletben, mind a gyakorlatban:

▷ havi rendszerességgű, standard felépítésű szabványbeszámolók, az elején az éppen legfontosabb információk kiemelésével

▷ kevés szabványbeszámoló, sok lehetséges rendkívüli (döntéshozókészítő, illetve rendkívül változások esetén figyelemfelkeltő célzattal).

(3) A beszámoló által tartalmazott információkkal kapcsolatos elvárás az *összehasonlíthatóság* (tervekkel azonos struktúrájú beszámolók) és az *érthetőség* (ennek biztosítását még a tervezési folyamat során kell megoldani). (Spremann-Zur, 1992. 23. p.)

□ Vezetésorientált számvitel

A vezetésorientált számvitel (Management Accounting) a belső tervezés és beszámolás – vagyis az irányítás eszköze. A nyugati országok szakirodalmában e néven foglalják össze a vezetés szolgálatába állított számviteli és elemzési ismereteket. (Bordáné, 1986. 36. p.)

Mitől lesz valamely számviteli rendszer vezetésorientált?

Négy lényeges tényezőt szeretnék kiemelni a kérdésre válaszolva:

- ✓ a külső és belső számvitel szétválasztása
- ✓ felelősségi és elszámolási egységek kialakítása
- ✓ változások a költségszámítás módszertanában
- ✓ mutatószámok alkalmazása.

A számvitel és elemzés a vezetési funkciók közötti kapcsolat megteremtésében akkor vállalhat jelentős szerepet, ha hatékony információs rendszer segítségével biztosítja a folyamatos visszacsatolást. E cél érdekében a számvitelnek

- informatívnak

- felelősségi elven felépülőnek
- jövő felé fordulónak kell lennie.

Vagyis az ellenőrzés mellett a döntések megalapozásában és szabályozásában is a vezetés támaszává kell válnia.

Ezek a követelmények csak a rendszerelméletet érvényesítő, tudatos számvitel-szervezéssel biztosíthatók. (Bordáné, 1986. 7. p.)

☛ A külső és belső számvitel szétválasztása

A vezetők a rájuk vonatkozó, releváns információk szolgáltatását várják el egy megfelelően működő számviteli rendszertől. Ez a követelmény az első tényezővel áll szoros kapcsolatban.

Míg a külső számvitel a törvényi előírásoknak megfelelően a vállalkozás vagyoni helyzetében és eredményében bekövetkezett változásokat követi nyomon, a belső számvitel struktúrája és szabályai szabadon alakíthatók a belső igényekhez alkalmazkodva, a vállalatvezetés hatáskörének támogatásának érdekében.

Az alábbi táblázat a legfontosabb eltéréseket foglalja össze.

SZEMPONTOK	KÜLSŐ SZÁMVITEL	BELSŐ SZÁMVITEL
időorientáció	múlt	jövő (múlt)
fogadó	külső (hatóságok, tulajdonos)	belső (vezetők)
feladatok	éves mérleg és eredménykimutatás, főkönyv vezetése, adatszolgáltatás pénzügyi elemzésekhez	költség-, eredmény- és fedezetszámítás, gazdaságossági elemzések, tervezési irányvonalak, eltéréselemzés, várható értékekre vonatkozó számítások

Az 1992. január elsejével életbe lépő új magyar számviteli törvény értelmében a vállalkozások számlarendjének kialakítása során ajánlatos tekintettel lenni a vállalkozás tevékenységének sajátosságaira – különösen a költségelszámolási rendszer vonatkozásában, mivel a vállalkozások költséginformációs igénye jelentősen eltérhet. A költségek költséghelyenkénti és költségviselőnkénti kimutatását a törvény a vezetői számvitel részének tekinti s erről részletesen nem rendelkezik. (Bíró – Harangozóné – Fridrich – Mitró, 1993. 309. p.)

☛ Felelősségi és elszámolási egységek

A tervezésnek egyrészt szervezeti egységekhez rendellen kell végbemenni, másrészt a számviteli információs rendszer decentralizációja⁷ is szükséges hozzá. (Bodnámé, 1986. 17. p.)

A jelentős költségeket és időráfordítást igénylő bizonyult tervezési folyamatnak akkor van értelme, ha a

tervekhez és tervszámokhoz felelősök rendelhetők. Ezáltal nyílik csak lehetőség a vállalat szervezeti egységenkénti tényleges és tervezett eredményeinek összehasonlítására és mérésére, amely a nagyobb méretű szervezetek áttekinthetőségéhez és irányíthatóságához elengedhetetlenül hozzátartozik. A felelősségi és elszámolási egységek így tehát irányítási és ellenőrzési egységek is. (Neisen, 1988)

A felelősségi és elszámolási egységek kialakításánál az alábbi szempontokat kell figyelembe venni annak eldöntéséhez, hogy egyrészt milyen mértékű önállósággal ruhazzuk fel ezen egységeket, másrészt mire terjedjen ki a felelősségük:

- tevékenységek elhatárolhatósága
- szervezeti elhatárolhatóság
- költségek elhatárolhatósága
- költségek befolyásolhatósága
- árbevételek elhatárolhatósága
- teljesítmények befolyásolhatósága
- erőforrások elhatárolhatósága
- az erőforrásokkal való gazdálkodás önállósága
- a megtermelt jövedelmekkel való gazdálkodás önállósága.

(Forrás: Dobák Miklós: Menedzsment kontroll egyetemi előadások. BKE, 1993) Ezen ismervek alapján három típus között választhatunk: a felelősségi és elszámolási egységek lehetnek cost, profit és investment centerek.

☛ Változások a költségelszámításban

A költségelszámolás a költségek meghatározott rendszerű nyilvántartása. (Róth, 1991. 4. p.)

A gazdasági fejlődés előrehaladtával párhuzamosan erősödött meg a számvittel szemben az az elvárás, hogy az időszak során ténylegesen felmerülő költségek rögzítésén és az utó kalkuláció elvégzésén túlmenően szolgáltatson információkat az operatív vezetési döntésekhez annak érdekében, hogy a vállalatvezetés időben be tudjon avatkozni a nem kívánatos fejlemények menetébe, képes legyen időben megelőzni azokat.

A hagyományos költségelszámítási eljárásokkal kapcsolatosan két fő kifogás merült fel:

- (1) utólagosság (a számvitel későn szolgáltatja az információkat)
- (2) esetlegesség (gyakran véletlen tényezők⁸ is befolyásolták a költségek alakulását)

A fejlődés során kialakult költségelszámítási eljárások⁹ közös vonása, hogy költségviselőkre készített előkalkulációkkal dolgoznak, az időszak során ténylegesen felmerült termelési költségek és az előkalkuláció közötti különbséget az időszaki eredmény terhére számolják el. Ezen módszerek fő előnye egyrészt a munkamegtakarításban rejlett, másrészt abban, hogy felhívta a vezetőség figyelmét az előkalkulációktól való eltéréseket okozó rendkívüli körülményekre. (Bába, 1991)

A tény költség-rendszerekről a terv költség-rendszerekre való áttérés a költségelszámolást jövőorientálttá tette. (Horváth, 1990. 55. p.)

Fontos különbség, hogy míg a hagyományos számvittel a közvetlen és közvetett költségeket, a vezetésorientált számvitel a fix és a változó (vagyis befolyásolható!) felosztást használja.

Az összköltségelszámítás és a fedezetszámítás között az eltérés a fix költségek kezelésében van. Míg az összköltségelszámítás logikája az árbevétel-összes költség formulával állapítja meg a termékenkénti eredményt, a fedezetiösszeg-számításban az árbevétel-változó költségek összefüggés révén jutunk a termékenkénti fedezeti összeghez. Ebből összesítve vonjuk le a nem befolyásolható fix költségeket, s kapjuk meg az összeredményt. (IFUA, 1994)

A sajátos vezetési feladatok ellátásához szükséges információk megszerzése érdekében került sor ezen részköltségelszámítási rendszer kialakítására, melyben a költségeknek csupán egy hányadát osztják fel a költségviselőkre. (Horváth, 1990. 55. p.) A részköltségelszámítás feladata általánosan az, hogy tartalmas és sokatmondó információkat állítson elő, melyek valóban alapot jelentenek a döntéshozatalhoz.¹⁰

☛ Mutatószámok alkalmazása

A mutatószámok Schenk definíciója szerint szűkebb értelemben elemzési segédeszközök, amelyek egy vállalkozás gazdaságosságát, pénzügyi helyzetét mutatják be. Tágabb értelemben mutatószám minden olyan szám, amely mennyiségileg megragadható tényt ábrázol koncentrált formában. (Reichmann, 1985. 15. p.)

A vezetésorientált számvitelben nemcsak mutatószámok, de mutatószámok integrált rendszerei is használatosak, amelyek az egyes mutatók többértelműségének kiküszöbölése céljából jöttek létre, a mutatók között fennálló összefüggések megragadásával.¹¹

A mutatószámok (és a belőlük képzett rendszerek) rendeltetése kettős:

1. informálás
2. koordinálás

ad 1.: A jól kialakított mutatószámrendszerek alkalmazása arra, hogy korai észlelőrendszerként potenciális problémákra figyelmeztessék a vezetést. Kiemelt szerep hárul ebben az ún. kritikus sikertényezőkre (critical success factors).¹²

ad 2.: Decentralizált szervezetekben a célok mutatószámokként való definiálása koordinációs szerepet tölt be.

A mutatószámok tehát kvantitatív fogalmak mértékei, konkrét döntési szituációkhoz bocsátanak rendelkezésre célorientált tudanyagot – sűrített formában.

A szakterület jelenlegi álláspontja szerint mindezekig nem sikerült olyan általános érvényű mutatószámrendszert kifejleszteni, amely iparágtól és vállalati

struktúrától egyaránt függetlenül eredményesen használható lenne.

☛ Információs rendszer

A döntéstámogató ellenőrzési rendszerek szoros kapcsolatban állnak az információs rendszerrel, hiszen az információk jelentik ezen vezetési tevékenység nyersanyagát.

A megfelelő információs rendszer ebből kifolyólag az adott vezetés igényei alapján alakítható ki, a szervezetre jellemző sajátosságok figyelembevételével.

Az információs rendszerek kiépítésének általános sémája a következő:

- információs igény meghatározása a vezetők részéről
- információ beszerzése, feldolgozása és tárolása
- információ továbbítása a címzettek felé. (Hoitsch, 1994)

Az információs rendszer problematikája két kérdéskört foglal magában: egyrészt az adatok, információk fizikai kezelését – ez a műszaki oldal (hardver), másrészt az információ előállításának, beszerzésének kérdését – ez a beszámolási rendszer feladata.

A controlling feladatait csak megfelelő informatikai támogatással tudja megoldani. A napjainkra jellemző informatikai színvonal – az elmúlt évek folyamatos technikai fejlődésének köszönhetően – megkönnyíti az információfeldolgozást és -felhasználást egyaránt, lévén egyik fő ismérve a „felhasználóbarátság”.

A gyakorlatban nem szokatlan jelenség, hogy a controller egyben az informatikai terület vezetője is, vagy adatmenedzseri szerepet tölt be egyidejűleg. Ezzel kapcsolatosan azonban fel kell hívni a figyelmet az informatikai/műszaki terület dominánssá válásának veszélyére, amely révén a controlling egyszerű ellenőrző (kontroll-) eszközzé válhat, s a vezetésorientált számviteli alapok hiányában értéke (gazdasági döntéseket támogató haszna) erősen csökken.

A controlling vezetéstámogató szerepe

Ahogy az a fentiekből kiderült, a controlling feladatai sok, a hagyományos felfogás szerint vezetői részterületre terjednek ki, ezért szükséges a controlling és a vezetés felelősségének és feladatkörének egyértelmű szétválasztása.

A controlling és a vezető közötti együttműködés a legtömörebben úgy összegezhető, hogy a vezetést döntési, a controllingot pedig információs felelősség terheli. (Controlling Akadémia, 1994) A controlling nem lát el irányítási és vezetési feladatokat, csak támogatja a vezetést, az irányításhoz szükséges tényeket és módszertant szolgáltatja.

A controlling feladatai közé tartozik, hogy olyan üzemgazdasági (információs) eszközöket bocsásson a vállalatvezetés rendelkezésére, melyek lehetővé teszik a

vállalat eredményorientált irányítását, hogy elősegítse ezen vezetési eszközök célszerű felhasználását a problémák megoldásában. (Horváth, 1990. 37. p.) Mindezt azért, hogy fenntartsa a vezetés koordináló, reagálási és adaptációs képességét a vállalati célok megvalósulása érdekében. (Deyhle, 1990. I/73. p.)

A vezetés az eredményért felelős – a controlling az átláthatóságért, melyet információk, döntéstámogatási és koordinációs szolgáltatások révén biztosít.¹³ Ezáltal tudja mentesíteni a vállalatvezetést a racionálisan megragadható, delegálható feladatok alól. (Spremann-Zur, 1992. 23. p.) A controlling tehát nem tervez és nem ellenőriz, hanem gondoskodik arról, hogy a vezetés tervezzen és ellenőrizzen.

A controlling elhatárolása

Mind az elméletben, mind a gyakorlatban sokféle, részben jelentősen eltérő felfogás létezik a controlling tartalmával és feladataival kapcsolatban. Az alábbi összehasonlító táblázata a controllingtól egyértelmű, világos alapelvek szerint elhatárolt területek legfőbb jellemzőit emeli ki.

SZEMPONT	KÜLSŐ SZÁMVITEL	TREASURING	REVÍZIÓ	CONTROLLING
időhorizont	múlt	jövő	múlt	jövő
lényege	gazdasági események számviteli leképezése	pénzügyi feladatok ellátása	folyamatok, felelősségi területek utólagos ellenőrzése	célorientált irányítás támogatása
kulcsszó	törvényszerűség	likviditás	szabályszerűség	eredményesség

A controlling koncepció fejlődése

A controllingot a XIX. század első felében az USA-ban lézajló ipari fejlődés hívta életre. Jackson interpretálása szerint a controlling térhódítása a gazdasági válságok idejére tehető – elterjedése az 1880-as és az 1920-as években kapott nagyobb lendületet.

A controlling koncepció fejlődése némileg eltér az Egyesült Államokban és Németországban.

Az amerikai modellek fő sajátossága a pénzügyi vonalon belül az eredmény- és likviditásorientált feladatok szétválasztása, illetve a (külső) számviteli feladatok controllinghoz rendelése.

A német modellek a külső és a belső számviteli feladatok szétválasztására helyezik a hangsúlyt, vagyis a könyvvitel, a mérleg és az eredménykimutatás készítése nem képezi részét a controlling hatáskörének. (Serfling, 1992. 51–55. pp.)

A controlling koncepció az idők során egyre finomodott, speciális területekre koncentráltan jelent meg. Reichmann az alábbi fő tendenciákat említi a controlling fejlődésével kapcsolatban:

(1) Funkcióorientáció kialakulása

Peemöller, Reichmann és Serfling alapján az alábbi területeken jellemző a controlling funkció kialakulása: K+F, beszerzés, termelés, értékesítés, logisztika, beruházás, pénzügy, marketing.

(2) Termelésitényező-orientáció megjelenése

Peemöller és Serfling alapján: eszközgazdálkodás, karbantartás, munkaerő-, energia- és anyaggazdálkodás.

(3) Iparági sajátosságoknak megfelelő speciális controlling rendszerek létrejötte

Eltérők pl. a bankok, biztosítók, kereskedelmi cégek, közszolgálati intézmények controlling rendszerei.

(4) Stratégiai controlling kialakulása

Azért van értelme különbséget tenni a stratégiai és az operatív controlling között, mert bár lényegében hasonlóak a felmerülő feladatok,¹⁴ de az eltérő időtáv és ebből fakadóan különböző tartalmi részletezettség miatt más módszerekre, illetve részben más szemléletre van szükség.

Stratégiai controlling: a helyes dolgokat csinálni.

Operatív controlling: a dolgokat helyesen csinálni.

(Schröder-Cervellini, 1991)

Az operatív és a stratégiai controlling közötti legfontosabb különbségeket mutatja be az alábbi táblázat:

SZEMPONTOK	OPERATÍV	STRATÉGIAI
orientáció	vállalat	vállalat és környezet
kulcsfogalmak	eredményesség folyamatok gazdaságossága	adaptáció túlélés
tervezési fokozat dimenziók	operatív, középtávú ráfordítás/hozam költség/teljesítmény	stratégiai esélyek/kockázatok erősségek/gyengeségek

A controlling helye

a különféle menedzsment irányzatok között

A szakirodalmat tanulmányozva óhatatlanul felvetődik a kérdés: mi a különbség a német nyelvterület „controlling”-ja és az angolszász nyelvterület „management control”-ja között?

Előjáróban leszögezhetjük: lényeges tartalmi különbség nincs a két fogalom között, inkább szemléletmódbeli eltérésről, más irányú megközelítésről van szó.

Ha sarkítani akarunk, azt mondhatjuk, hogy a management control inkább vezetésifilozófia, amely a kontroll folyamatnak a környezethez, a szervezethez való illesztésére helyezi a hangsúlyt. A controlling pedig inkább egy technokratikus koordinációs eszköz (bár kétségtelenül tartozik hozzá filozófia is), amely a szervezetet magát méri, ellenőrzi, gondoskodik a visszacsatolásról. A management control alapvetően magatartási jellegű: felfogása szerint a különböző ellenőrzési eszközök csak annyiban hatékonyak, amennyiben hatni képesek a viselkedésre. A management control tevékenység elsősorban tehát viselkedésközpontú, a menedzserek és a beosztottak közötti kölcsönhatások milyensége a különböző szervezetekben hasonlóan kiépített formális management control rendszer működésének sikeressége szempontjából meghatározó jelentőségű. (Anthony, 1993. 73. p.)

Anthony a személyi kapcsolatokat a management control folyamat kritikus pontjainak tekinti. További különbség, hogy Anthony a management controlt a stratégiai tervezés és a tevékenységellenőrzés közé helyezi a vezetői tevékenységek között, s a menedzserek által a stratégia megvalósítása érdekében a szervezeti tagok befolyásolására rendszeresen kifejtett tevékenységként definiálja. Itt érdemes megemlíteni Serfling (1992) véleményét, aki az Anthony-féle management controlt az operatív controllinggal, a stratégiai planinget pedig a stratégiai controllinggal azonosítja. (Vagyis az ő álláspontja szerint a management control részhalmaza a controllingnak.)

A controlling mint erőteljesen technokratikus koordinációs eszközrendszer, a különböző „Management by” vezetési rendszerek közül az MbO-val (Management by Objectives – eredmény célok alapján), illetve az MbE-vel (Management by Exceptions – kivételek alapján történő vezetés) hozható a legszorosabb kapcsolatba.

Az MbO lényege a tervek (vállalati célok) és a vezetői egyéni célkitűzések rendszerszerű összekapcsolásában ragadható meg. Filozófiájának megfelelően a tervek képezik a vezetői teljesítményértékelés alapját. Ezen vezetési rendszer és a controlling közös jellemzőjének tehát a tervezési és beszámolási tevékenységeknek tulajdonított központi jelentőség tekinthető.¹⁵ A lényeges eltérés pedig abban áll, hogy a controlling nem rendel hozzá a tervek teljesüléséhez ilyen direkt módon a vezetői teljesítmények ösztönzését, tartva attól, hogy az – a biztos teljesíthetőség érdekében – a vezetők részéről alultervezéshez vezet. (Vagyis a teljesítmény és az értékelés között van kapcsolat, de ez nincs lineáris viszonyban az ösztönzéssel.)

Az MbE a controlling beszámolási elveivel mutat rokonságot. Az MbE szellemében a vezetői beavatkozás

akkor indokolt, ha a szokásostól eltérő, rendkívüli körülmények és állapotok következnek be.

A controlling oldaláról közelítve: a beszámolókkal kapcsolatos fontos követelmény, hogy az elsőként a rendkívüli információkra, a controller által leglényegesebbnek tartott tényekre – a kivételes eseményekre – hívja fel a figyelmet.

Konszern- és holdingszervezetek

Definíció

A konszernszervezet egy tőkekonzentráció megjelenési formája, jogilag önálló vállalkozások összefogása egy-egy irányítás alatt. Olyan vállalati csoportosulás, melynek (jogilag is önálló) tagjai

- az egységes piaci fellépés
- a fejlesztési források racionális felhasználása
- az optimális tőkeallokáció
- az összehangolt termék- és technológiapolitika érdekében közös tevékenységet folytatnak. (Dobák, 1992. 117. p.)

A konszern alkotó társaságok közötti hierarchikus viszony függvényében mellrendelt és alárendelt konszernnek különböztethetők meg. Az alárendelt konszern alkotó irányító és irányított társaságok kapcsolata alapulhat szerződéses viszonyon vagy tényleges hierarchikus alárendeltségen.

Jóval vitatottabb a holding értelmezése – mind az elméleti, mind a gyakorlati szakemberek körében.¹⁶ Egyes szakemberek a holdingot a vagyongekezelő konszernnel azonosítják (olyan konszern, amelyben az irányító vállalat csak a vagyongekezelés eszközeivel befolyásolja az irányított társaságokat). Ez a meghatározás azért nem tekinthető teljesnek, mert a holding vegyes profilú befektetéseket, tőketulajdont is összefoghat, amelyek jellegük miatt túlmutatnak a konszern fenti definícióján.

Kialakulási folyamat

Míg a fejlett ipari országokban a konszern- és holdingszervezetek több évtizedes múlttal rendelkeznek, hazánkban csupán a rendszerváltás óta kezd elterjedni ez a szervezeti-jogi megoldásforma. Ezen szervezeti-jogi formáknak a nyugati államokban tapasztalható rendkívüli elterjedtsége szerves fejlődés eredménye. A konszern- és holdingszervezetek létrejötte előzményeinek a divizionális szervezetek tekinthetők, amelyeknek a tárgyi elvű munkamegosztás révén kialakult divíziói az idők folyamán jogi önállóságra tettek szert.

A divizionális szervezetre jellemző az operatív döntések decentralizációja, a központi ellenőrző és szolgáltató egységek funkcionális irányító jellege, a technokratikus koordinációs eszközök dominanciája. Ezek a tulajdonságok alkalmassá tették a divíziókat a jogi önállóság elnyerésére, a központi irányító szervezetre pedig irányító társaságként¹⁷ való működésre.

A konszern strukturális felépítése a divizionális szervezettel azonos – vagyis a konszernszervezet kialakulásának elengedhetetlen előfeltétele a divizionális struktúra létezése.

Típusok

Vezetési-szervezési szempontból négyféle konszernirányítási típus¹⁸ különböztethető meg annak alapján, hogy az irányító társaság döntően milyen típusú koordinációs eszközökkel irányítja az alája tartozó társaságokat.

Az *operatív konszernben* (német nyelvterületen: üzem holding / törzsházi konszern) a központ erős befolyást, közvetlen irányítást fejt ki az irányított társaságokra.

A *stratégiai konszernben* (német nyelvterületen: ügyvezető holding / decentralizált konszern) központi funkció a tervezés és ellenőrzés, a személyzeti, jogi és adóügyek, a pénzügy és számvitel, a környezetvédelem, valamint a az értékesítés, marketing és logisztika.

A *pénzügyi konszernben* a vagyoni- és ingatlankezelés, a jogi és adóügyek mellett a pénzügy-számvitel és a controlling feladatai tartoznak a konszernvezetés hatáskörébe.

A *vagyonkezelői konszernben* (német nyelvterületen: pénzügyi holding) az irányítás fő eszköze a tőkeallokáció: a vagyoni- és ingatlankezelés, finanszírozási szempontból történő egységes fellépés mellett a személyügyi feladatok állnak központi hatáskörben.

Összefoglalóan megállapíthatjuk, hogy az operatívól a vagyonkezelői konszernnek felé haladva egyre csökken az operativitás az irányító társaság részéről, nő az irányított társaságok önállósága, s egyre növekvő szerepet játszik a monetáris és pénzügyi eszközökkel történő irányítás. (Dobák, 1992. 121. p.)¹⁹ A konszernirányítás lehetséges koordinációs csatormái:

- tulajdonosi jogok gyakorlása
- szindikátusi szerződések
- az irányított társaságok számára kötelező jelleggel előírt koordinációs mechanizmusok.

A különböző konszernkategóriák elhatárolására irányuló törekvések mellett végezetül rá kell mutatni arra, hogy a gyakorlatban gyakoriak a vegyes megoldások – egy-egy konszern irányítását különböző funkciók együttese jellemzi, illetve az egymásraépülés jelensége sem szokatlan (holdingon belül operatív-stratégiai-pénzügyi konszern mint irányított társaság).

Konszern- és holdingszervezetek controllingjának sajátosságai

A controlling feladatait nagymértékben befolyásolja a vállalati nagyság. (Horváth, 1989/1.) Bár a szakirodalomban egyre többen foglalkoznak a kis- és közepes

méretű szervezetek controllingjával, tagadhatatlan, hogy ennek a vezetési rendszernek a nagy szervezetek szempontjából van igazán jelentősége.²⁰

Egy német empirikus kutatás eredményei szerint (Bültel-Weber, 1992) az NSZK-ban a controlling bölcsőjét a nagyvállalatok, azon belül is a konszernnek jelentették.

A sikeres működés érdekében a konszern- és holdingvezetésnek a lehető legcsekélyebb mértékben szabad beavatkoznia az irányított társaságok operatív tevékenységébe, viszont úgy kell irányítani őket, hogy a konszern egésze továbbfejlődjön. Célkonfliktus áll fenn az irányított társaságok autonómiája és azok konszernszövetségbe való integrálása között. Ezen konfliktus feloldására alkalmas eszközök egyike a controlling – a finanszírozás és a humánpolitika mellett. (Metzel, 1993)

E fejezetben az előzőleg elméleti szinten vizsgált két szakterület (egyrészt a controlling, másrészt a konszern- és holdingszervezetek) közös metszetének sajátosságaira térek ki – a gyakorlati tapasztalatok alapján.

Ezek a gyakorlati tapasztalatok két forrásból származnak:

(1) a négy magyar konszern esetében primer információkat használtam fel (interjúk, standardizált kérdőíves adatgyűjtés, vállalati anyagok)

(2) a német cégeket a szakajtóból rendelkezésemre álló szekunder információk alapján vettem szemügyre.

A dolgozat megállapításai az alábbi konszernek példája alapján születtek:

magyar konszernek: Ganz Gépgyár Holding, Hungalu Rt, MVM Rt, Transelektro Rt

német konszernek: Alcatel, Austria Tabak International, Bayer AG, Bertelsman AG, Carl Schenk AG, Centra Bürkle GmbH, Continental AG, GEA AG, Hewlett Packard, IBM, MAN AG, Nestle Deutschland, Pelikan AG, Porsche AG, Renault AG, SAP GmbH, Siemens, Techno Consult, Th Goldschmidt AG, Trilux-Lenze AG, Volkswagen Konzern, 3M Deutschland.

Nyugati tapasztalatok

A konszern és holding formában működő szervezetek controllingjának jellemzői a fejlett ipari államokban az alábbi sajátosságokban foglalhatók össze:

1. A konszern- és holdingszervezetek decentralizált controllinggal rendelkeznek. A controlling szervezete adekvát a struktúrával.

2. A decentralizált controlling részlegek elsődleges feladata a helyi vezetés támogatása, információs igényeinek kiszolgálása. Ennek megfelelően a controlling függetlenül az irányított társaságok alá rendelt, szakmailag viszont a központi (irányító társaság) controlling fennhatósága alatt működik.

3. A központi controlling kettős szerepkört tölt be:

az irányító társaság controlling feladatainak ellátása mellett a konszern egészének controlling tevékenységét is összefogja, koordinálja.

4. A konszernnek és holdingok integrált controlling rendszerrel rendelkeznek. Ez leginkább az egységes eszköztár és controlling filozófia kialakításában és bevezetésében nyilvánul meg, bár természetesen létez(het)nek helyi specialitások, amelyek egy-egy irányított társaság controllingját némileg módosítják.²² Az a cél azonban, hogy a konszern vezetése a controlling segítségével megfelelően hatékonyan tudja irányítani a szervezet egészét, csak úgy érhető el, ha egymással összehasonlítható tartalmú és részletezettségű információk állnak rendelkezésére.

5. A konszernnek és holdingok különböző irányítási szintjeinek információellátása differenciált: az eltérő szintek eltérő tartalmú és mélységű információkhoz jutnak hozzá.

6. A konszern szervezetek controllingjának feladatköre a konszolidálással bővül.²³ Ennek teljesítése érdekében szükséges a beszámolási rendszer szigorú ütemtervének érvényesítése.²⁴

7. A konszern- és holdingszervezetek controllingjának egyik fontos feladata²⁵ a belső (konszernintern) teljesítmények elszámolási rendszerének kialakítása, a belső elszámolóárak meghatározásában való közreműködés.²⁶

8. A konszernnek és holdingok stratégiája kijelöli a controlling számára hangsúlyos területeket/funkciókat/feladatokat/mutatókat, amiktől a különböző konszern- és holdingszervezetek controllingja egyedivé válik. (Steinbichler, 1989)

9. Az irányító és irányított társaságok kapcsolatát egyre kevésbé az alá-fölrendeltség, ehelyett egyre inkább az egymásrautaltság határozza meg.²⁷

10. Az integrált controlling rendszer erős hatást gyakorol a szervezeti kultúrára.²⁸ A controlling által átfogott területeken megnő a rutinszerűen elvégzendő feladatok aránya, bizonyos tevékenységek szabályos időközönkénti ismétlődése egységesítő hatással bír a munkakultúrára. A controlling koncepció alapelvei a gyakorlati teendőkön keresztül alakítják, befolyásolják folyamatosan a szervezeti tagok szemléletmódját.²⁹

Magyar eredmények

A dolgozatban vizsgált négy magyar konszern controllingjának legalapvetőbb közös vonása az, hogy kiépítés alatt álló, még korántsem teljes vezetési rendszerekről van szó. Éppen ebből kifolyólag nehéz megállapítani, mi az, ami a controllingrendszer sajátosságának tekinthető, s mi azt, ami a fejletlenségből fakadó hiányosság.

Az elemzett magyar controllingrendszereket eltérő fogalomértelmezések és elméleti háttér jellemzi.

Általánosan elmondható a vizsgált vállalatokról, hogy egyelőre hiányzik a hangsúlyok kijelölése a controllingon belül.³⁰ A controllingnak csak érintőlegesen van köze a deklarált vállalati stratégiához, holott – mint vezetési rendszernek – éppen a kiemelt fontosságú részterületekre való tudatos rákoncentráció révén kellene kiterjedését teljesítenie.

A controlling rendszerek bevezetését sehol sem előzték meg gazdaságossági számítások. Kialakításuk felső vezetői kezdeményezésére történt.³¹ A controlling koncepció megvalósítását a nyugati trendekhez való igazodás motiválta, a bevezetés általában céltudatos és átgondolt forgatókönyv nélkül zajlott le az egyes konszernek esetében. Éppen ezért a controlling koncepció elemei nem teljeskörűen kerültek bevezetésre, a sorrend sem felel meg az elméleti logikának.³²

A vizsgált cégek kifejezetten hangsúlyozták, hogy vállalatuknál voltak előzményei a controllingnak, illetve a koncepció egyes alkotórészei gyakorlati hagyománnyal bírtak – gondolva itt a hajdani tervezési, illetve közgazdasági osztályok tevékenységére. Ebből kifolyólag gyakran nem is történt tartalmi változás például a korábbi tervezési/közgazdasági elemzési feladatokon, egyszerű névváltoztatást hajtottak végre csak.

A jelenséggel kapcsolatos legnagyobb problémát a vezetésorientált számvitel, illetve általában a költség-számítási alapok hiányában látom, melynek a controlling koncepció bevezetése során az első fokozatban kellene szerepelnie. Ez a vizsgált cégeknél szinte teljesen elmaradt.

A négy magyar konszern controlling rendszere erőteljesen ellenőrzésorientált, ez a funkció sokkal inkább érvényesül, mint a koordinációs jelleg.

A controlling rendszer bevezetése fő céljaként a működés átláthatóvá tételét jelölték meg – illetve a kialakítás óta szerzett gyakorlati tapasztalatok is ezt támasztják alá.

A német konszerneknél tapasztalt jellegzetességekhez képest további eltérések:

ad 1–2. Bár a vizsgált magyar konszernek is decentralizált controlling szervezettel rendelkeznek, és a decentralizált controlling részlegek függelmileg a helyi vezetésnek alárendelten dolgoznak, hiányos a központi controlling és a decentralizált controlling szervezetek közötti szakmai kapcsolat (dotted line).

ad 3. A központi controller kettős szerepe csak korlátozott mértékben vagy egyáltalán nem érvényesül, feladatköre általában csak az irányító társaság controlling feladatainak ellátására terjed ki.

ad 4–6. Az elemzett controlling rendszerek eszköztára nem egységes, nem integrált,³³ a konszernek vezetése nem fordít kellő figyelmet az egységesség követelményének érvényesítésére. Az irányított társaságok beszámolóinak konszolidálására nem, vagy csak a külső számviteli kimutatások (mérleg, eredménykimutatás) tekintetében kerül sor. E két szempont arra enged követ-

keztetni, hogy a vezetők nem érzik még a controllingban mint vezetési rendszerben rejlő lehetőségeket, illetve nem élnek vele a lehetséges mértékben.

ad 7. A négy konszern közül három esetben van az irányított társaságok között rendszeres (vertikális) üzleti kapcsolat, viszont első számolóárakat egyik esetben sem alkalmaznak. A konszern-társaságok központi beavatkozás nélkül, maguk állapodnak meg az árban, az teljes mértékben piacorientált.³⁴

ad 9–10. Sem az irányító és az irányított társaságok közötti kapcsolat partnerivé alakulása, sem az integrált és jól működő controlling rendszer szervezeti kultúraformáló hatása nem érvényesül a vizsgált magyar konszerneknél. Ez a két jellemző vélhetőleg csak a controlling rendszer működésének fejlettebb stádiumában jut érvényre.

A nyugati tapasztalatok azt mutatják, hogy a konszernekben és holdingokban a decentralizált controlling rendszerek egységes eszköztárral és filozófiával, integráltan valósítják meg a helyi és a konszernvezetés támogatását. A központi controlling kettős feladatot lát el: mind az irányító társaság, mind a konszern egészének controllingját koordinálja. A fejlett controlling rendszerrel rendelkező konszernekben a controlling működése erőteljesen befolyásolja az irányító és az irányított társaságok közötti kapcsolatot, alakítja a szervezeti kultúrát. A konszern felső vezetése a szervezet egészének átlátása érdekében igényli rendszeres időközönként a lényegi információkat, melyek konszolidált formában kerülnek elé. A controllingon belül az egyes konszernek stratégiai célkitűzéseiknek megfelelően jelölik ki a hangsúlyokat (funkcionális controlling alkalmazása, beszámoló tárgya, beszámolósi kritériumok megállapítása), vagyis a controlling feladata a stratégia gyakorlati megvalósulásáról szóló visszacsatolások biztosítása a kontrollfolyamatban.

Ezzel szemben a vizsgált magyar konszerneknél nem tapasztalható ilyen mérvű tudatosság sem a controlling rendszer kialakítását, sem a lehetséges eszközök felhasználását illetően.

Míg a nyugati szakirodalomban bemutatott konszernek esetében a controlling rendszer már a stratégiai kérdésekre és kiemelten egyes, központi jelentőségű funkcionális területekre (főleg K+F) koncentrálnak, az operatív controlling rutinszerű működtetése mellett, a vizsgált magyar vállalatok még a legelső szint: a kiindulási alaphoz tekinthető operatív controlling megteremtésén fáradoznak.

A nyugati és a magyar tapasztalatok összevetésekor azonban nem szabad megfeledkezni arról, hogy eltérő korú controlling rendszereket hasonlítottuk össze.³⁵

Ez az elemzés korlátját jelenti. Mind a négy elem-

zett controlling rendszer kiépülőfélben levő, korántsem teljes. A költség-számítási alapok hiányosak, a hangsúly a hagyományos felfogás szerinti ellenőrzésen van. A controlling stratégiával való kapcsolata érintőleges, a rendszer kialakítását nem előzték meg gazdaságossági számítások.

Reményre jogosít fel azonban a jövőt tekintve a felső vezetők körében tapasztalható elkötelezettség és szándékok (eltérések okainak magyarázatára irányuló igény, átláthatóság megteremtése, naprakész és sokatmondó információkkal való folyamatos rendelkezés).

A dolgozatban elemzett vállalatok kis száma nem teszi lehetővé általános érvényű következtetések levonását. A gyakorlati tapasztalatok, a gazdasági szférából származó különféle információk azonban megerősíteni látszanak azt a sejtést, hogy a versenynek kitett szervezetek lassan felismerik a controlling mint vezetéstámogató eszköz jelentőségét, s ezáltal szerepe, súlya egyre nő a magyar gazdaságban.

Irodalomjegyzék

- Anthony, R. N.: Menedzsment kontroll. BKE. Budapest, 1993
Bába Ágnes: Költség-számítás. BKE Házinyomda, Budapest, 1991
Bíró-Harangozóné-Fridrich-Mitró: Számvitel kézikönyv. Saldo, Budapest, 1993
Bordáné Rabóczki Mária: Nyereégtervezés és -elemzés – vállalatvezetés. KJK Budapest, 1986
Bühner, R.: Managementholding. Verlag Moderne Industrie, Landsberg am Leck, 1992
Controlling Akadémia: Szemináriumi anyagok. IFUA Kft, 1994
Deyhle, A.: Controller-Handbuch I.–V. Management Service Verlag, München, 1990
Dobák Miklós: Szervezetalkítás és szervezeti formák. KJK Budapest, 1988
Dobák Miklós és munkatársai: Szervezeti formák és koordináció. KJK Budapest, 1992
Horváth, P.: Controlling. Verlag Franz Vahlen, München, 1989
Horváth, P. (szerk.): Internationalisierung des Controllings. C. E. Poeschel Stuttgart, 1989
Horváth Péter: Controlling: A sikeres vezetés eszköze. KJK Budapest, 1990
Kieser, A.–Kubicek, H.: Organisation, Walter de Gruyter, Berlin, 1983
Mann/Mayer: Controlling kezdők számára, Saldo, Budapest, 1993
Mészáros Ágnes: A controlling sajátosságai magyar konszern- és holdings-szervezetekben. Szakdolgozat 1994. BKE Vezetési és szervezési Tanszék, Budapest
Metzel, H. B.: Management Holding in Ungarn – empirische Analyse mit Lösungsansatz unter besonderer Rücksichtigung von strategischer Planung und Führungskraftentwicklung. Doktori disszertáció München – Budapest, 1993
Peemöller, V.: Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete. Verlag Neue Wirtschafts-Briefe Herne/Berlin, 1992

- Preissler, P.: Controlling, Oldenburg Verlag, München, 1992
- Reichmann, T.: Controlling mit Kennzahlen, Vahlen, München, 1985
- Reichmann, T. (szerk.): Controlling-Praxis. Vahlen, München, 1988
- Róth József: Költségszámolás. BKE Házinyomda, Budapest, 1991
- Scheffler, E.: Konzernmanagement. Beck, München, 1992
- Serfling, K.: Controlling. Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart-Berlin-Köln, 1992
- Spremann, K.-Zur, E. (szerk.): Controlling. Gabler, Wiesbaden, 1992
- Staehele, W.: Management. Vahlen, München, 1991
- Vezetés-szervezés I.-II. (Szerkesztők: Bakacsy Gyula-Balaton Károly-Dobák Miklós-Máriás Antal) BKE Aula, 1991
- Vosza Éva: Érdek és kölcsönös függőség. KJK Budapest, 1984
- Weber, J.: Einführung in das Controlling. Poeschel Verlag, Stuttgart, 1994

Lábjegyzet

- 1 Lásd bővebben: Zink, 1992. in.: Spremann – Zur
- 2 A menedzsment szakirodalomban folyamatosan változott a leglényegesebb vezetői funkció megítélése: míg a klasszikus gondolkodás a szervezésre és a tervezésre, a HRM-irányzat a közvetlen, személyes irányításra helyezte a hangsúlyt. (Dobák, 1992)
- 3 A munkamegosztás, a hatáskörök (elsődleges), illetve a konfiguráció (másodlagos) strukturális jellemzők mellett. (Vezetés-szervezés I. 1991. 146. p.)
- 4 A környezeti feltételrendszer és a szervezet kapcsolatának jelentőségére a kontingencia-elmélet irányította rá a figyelmet, amely a szervezetkutatásban és a nemzetközi menedzsment szakirodalomban az 1960-as évek közepétől terjedt el. Címszavakban a dolgozat mondanivalója szempontjából releváns, legfontosabb tételek:
 - a) A szervezet teljesítménye attól függ, hogy struktúráját miként tudja a meghatározó környezeti feltételrendszer diktálta kihívásnak megfeleltetni.
 - b) A vezetés-szervezésnek nincs egyetlen legjobb útja.
 - c) A vezetés-szervezés különböző útjai nem egyformán hatékonyak – itt hatékonyon a környezetnek megfelelőit értve. (Vezetés-szervezés I, 1991. 46. p.)
- 5 Forrás: Horváth Péter konferenciaelőadása (Mire jó a controlling? Budapest, 1994. 03. 16.)
- Reinhold Mayer: Tervezés a controllingban (előadás, IV. Budapesti Controlling Fórum, 1992)
- 6 Alapvető követelmény, hogy a rendszer költségeit haladják meg a nyújtott információkból származó hasznok – bár ezzel kapcsolatosan gond a hasznok mérése is. Másrészt nem szabad figyelmen kívül hagyni az emberi agy információfeldolgozó-képességének korlátozott voltát sem- (Anthony, 1993. 88. p.)
- 7 a szervezeti egységek inputjának és outputjának elkülönített mérése.
- 8 pl. szokásosnál rosszabb minőségű anyag.
- 9 *Estimated cost system* – az USA-ban a XIX. századtól használatos előkalkulációs módszer

- Standard costing* – műszakilag és gazdaságilag indokolt, pontosan megállapított előkalkulációkat használó módszer (az előző továbbfejlesztett változata)
- 10 Például részleges kapacitás-kihasználtság esetén a külső beszerzési árajánlatot (800) a saját gyártás változó költségeivel (600) érdemes összevetni, hiszen a fix költségek (400) felmerülésén ezzel a döntéssel nem változtatok. Ebben az esetben tehát – bár a saját gyártás összköltsége (1000) nagyobb, mint a külső árajánlat (800) – a fentiek figyelembevételével mégis az a gazdaságosabb. (Preissler, 1992. 133. p.)
- 11 Néhány példa:
- Pénzügyi mutatók: saját tőke rentabilitása, össztőke rentabilitása, saját tőke forgása, nyereségráta, likviditási mutatók, sajáttőkehányad, eladósodottsági fok, beruházási hányad
- K+F: licenz árbevétel, innovációs hányad, újítási hányad
- Termelés: termelékenységi, foglalkoztatottsági, túlorahányad, selejthányad
- Személyi: fluktuációs hányad, verbuválási sikerhányad, betegséghányad
- Anyaggazdálkodás: a készletforgás sebessége, átlagos raktározási idő, szállítási csúszások aránya
- Értékesítés: piaci részesedés, árrugalmasság, forgási sebesség, készletnapok száma termékenként
- 12 Ezek azok a tényezők, amelyekről valóban a túlélés, a piacon maradás függ. Ezek a faktorok
- fontosak a siker magyarázatában
 - változékonyak
 - azonnali beavatkozás szükséges, ha jelentős mértékben megváltoznak
 - a változásukat előidéző okok nem mindig befolyásolhatóak, s előre nem könnyű megjósolni ezeket a változásokat. (Anthony, 1993. 88. p.)
- 13 A controller tevékenységét gyakran hasonlítják a révkalauzéhoz: bár nem ő a hajó kapitánya, nélküle a hajó nem megy.
- 14 A formális építőelemek – tervezés, ellenőrzés, informálás – azonosak (Peemöller, 1992. 105. p.)
- 15 „A controlling tervekben és célok kitűzésén keresztül történő vezetés.” (Steigmeier, 1991)
- 16 Itt célszerű megjegyezni, hogy a definíciók és elnevezések terén erős a fogalomzavar. Német nyelvterületen például a konszern kifejezést gyakran a holdinggal helyettesítik, s a különböző típusok megkülönböztetése is teljesen eltér a magyar gyakorlattól. (Erről lásd bővebben: Bühner: Managementholding, 1992. Landsberg/Lech)
- Ízelítőül néhány kiragadott példa:
- A törzsházi konszern kifejezésen operatív-stratégiai konszernt értenek, az ennél fejlettebb szervezeteket jelölik a holdingkonszern fogalommal.
- A holding-konszernnek között az eddig vagyongazdálkodó konszernként definiált típust tiszta pénzügyi holdingnak hívják, vegyes pénzügyi holdingon pedig a vagyongazdálkodó és a pénzügyi funkciókat is magában foglaló irányító társasággal rendelkező szervezet értendő.
- Az irányításban stratégiai és pénzügyi koordinációs eszközöket egyaránt használó szervezetek az irányítási holdingok – ez a tiszta management-holding a bühneri felfogásban. (Ez Hoffmann és Rühli értelmezésében stratégiai holding, Keller álláspontja szerint pedig tisztán funkcióorientált stratégiai irányítási holding.) (Metzel, 1993)
- 17 Melyek a konszernirányítás feladatai?
- a) vállalati filozófia és politika meghatározása a

konszernre, illetve az irányító társaságra vonatkozóan

b) konszernszervezetek kialakítása

c) prioritások kijelölése az erőforrások felosztására vonatkozóan

d) konszernstratégia és -célok rögzítése

e) irányított társaságok koordinálása (konszerncontrolling, központi finanszírozás és pénzügyek)

f) egységes személyzeti politika. (Scheffler, 1992. 39. p.)

18 Ezek a következők: operatív, stratégiai, pénzügyi, vagyonkezelői. (Dobák, 1992)

19 A szervezatkialakítási törekvésekkel kapcsolatosan megjegyzendő, hogy egyes vállalatok technológiai adottságai eleve kizárhatják bizonyos típusú szervezet kialakítását (pl. nagyfokú vertikális esetén irreális vagyonkezelő konszern létrehozni.)

20 „A controlling szót hallva az ember azonnal a nagyvállalatokra és a konszernekre gondol, melyek olyan szerteágazó tevékenységet folytatnak, amit csak egy controlling rendszer segítségével lehetséges koordinálni és irányítani.” (Lüngen, 1989. in: Horváth, 1989/2.)

21 A szakterület mérvadó folyóiratai: Controlling, Controlling-Magazin, Kostenrechnungspraxis.

22 Gyakran alkalmaznak a szervezet egészében egy standard belső számviteli szoftvert, amely jelentősen támogatja a controllingot. (Kinkel, 1990)

23 És ezalatt nemcsak a mérlegek és eredménykimutatások (külső számvitel) konszolidálása értendő.

24 Példaként álljon itt az IBM-konszern beszámolási rendszere:

A hóvégi zárást követő 1–2. munkanapon a számviteli elemzésre kerül sor, a 3. munkanapon rendelkezésre állnak a konszernszintű eredmények. A 6. munkanapon a központi controller javaslatot tesz az intézkedésekre, mely javaslatot a vállalati területek a 7. munkanapon véleményezik. A 8. munkanapon az IBM cégvezetése jóváhagyja a havi beszámoló alapján szükségessé vált intézkedéseket. (Lüngen, 1989)

25 Ez a tisztán vagyonkezelő konszernekre nem vonatkozik. Nem minden konszernegység között megy végbe teljesítményátadás – ez főleg a vertikálisan egymásra épülő társaságokra jellemző.

26 Kétféle alapvető filozófia ismeretes a belső elszámolóár-képzésre

– költségorientált

– piaciorientált.

Az eredményorientált konszernvezetés számára a belső elszámolóárak alkalmazásának két célja van:

(1) konszern-társaságok eredményességének meghatározása

(2) információs alap szolgáltatása a döntésekhez és tervezéshez (főleg a külső partnerekkel szembeni árkalkuláció során). (Hahn, 1992)

27 A controlling sikerességéhez a résztvevők is szükségesek. A legjobb információs rendszer sem ér semmit, ha az érintettek nincsenek tisztában a célokkal, ha nem veszik komolyan a rájuk ruházott felelősséget. A konszernnek esetében célszerű nem leányvállalatokról, hanem partnerekről beszélni – a közös siker érdekében. (Winkler, 1989)

28 A közös nyelven és a mellérendelt viszonyban folytatott munka alapján kifejlődő információs és irányítási rendszer a konszernkultúra egyik fő eleme. (Winkler, 1989)

29 A controllingnak egyre több közös metszete van a szervezeti tagok magatartásával. (Sommerlatte, 1989)

30 funkcionális controlling

31 A Transelektro-nál inkább tulajdonosi indíttatásból, bár a tulajdonosi és a felső vezetői kör azonos.

32 Általános érvényű forgatókönyv a bevezetéssel kapcsolatosan nem állítható össze, hiszen a számvitel és a tervezés kiindulási állapota nagy mértékben befolyásolja a szükséges lépéseket, (Horváth, 1990) de bizonyos logikai megfontolások érvényesíthetők lennének. A tervezési és beszámolási rendszer kialakítását a vezetésorientált számvitel bevezetésének meg kell előznie. Ennek keretében kerülnek meghatározásra a döntések alátámasztását szolgáló számviteli célok, mutatók, kerülnek kijelölésre a felelősségi és elszámolási egységek – vagyis mindaz, amit tervezni kell, amiről később a beszámoló az információkat szolgáltatják. Tervezni a vezetésorientált számviteli alapok meglétében lehet, hiszen a „MIT?” kérdésre a válasz ezen a szakterületen rejlik. Az azonos struktúrájú tervezési és beszámolási rendszer kialakítása után lehet aztán meghatározni a vezetői információs rendszer felépítését, differenciálni az egyes vezetési szintek szerint.

33 és ez csak részben magyarázható a számítástechnikai háttér fejletlenségével!

34 A Hungalunál a központ vitás esetben, felkérésre avatkozik be. A Ganz Gépgyár Holdingban akkor kötelező az irányított társaságnak egy másik konszern-társaságtól vásárolnia, ha az a legkedvezőbb külső árajánlaton hajlandó teljesíteni (utolsó hívás joga).

35 A külföldi tapasztalatok feldolgozásakor nem volt lehetőség arra, hogy csak olyan vállalatokat válasszak ki, ahol a magyar cégekével megegyező ideje funkcionál a controlling.
